

TVA et activité commerciale internationale: quelques pièges à éviter. Une illustration sous forme de cas pratiques.

Lundi 31 janvier 2005

par Monsieur David Python (AFC, Berne) &

Me Daniel Schafer (Lenz & Staehelin, Genève et Fribourg)



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Administration fédérale des contributions AFC
Amministrazione federale delle contribuzioni AFC
Administraziun federala da taglia AFT

LENZ & STAEHELIN

ATTORNEYS-AT-LAW

Introduction

**Objectif: Bref survol de quelques pièges à éviter
dans le cadre d'une activité internationale**

Plan:

- I. Remarques introductives / Rappel du système**
- II. Dimension « multinationale » de la TVA**
- III. Cas d'illustration**

I. Remarques introductives / Rappel (1)

- *Pro memoria:*

Article 1er de la LTVA

La Confédération perçoit à chaque stade du processus de production et de distribution un impôt général à la consommation (TVA) avec déduction de l'impôt préalable.

La perception s'effectue notamment selon le principe de la neutralité concurrentielle avec imputation de l'impôt préalable compte tenu de la transférabilité de l'impôt et de la rentabilité de sa perception.

I. Remarques introductives / Rappel (2)

- TVA = Impôt général sur la consommation
- Frappe la valeur ajoutée par les différentes étapes d'une chaîne de production, respectivement de distribution
- Impôt multistade avec déduction de l'impôt préalable (DIP)
- Obligation de transfert de la charge d'impôt
- Assujettissement obligatoire (art. 21) ou volontaire (art. 27)
- Système vise la neutralité concurrentielle
- Principe de l'auto-taxation (avec contrôle subséquent par l'administration)
- Exigences formelles élevées (contrats, factures, preuves, etc.)

II. Dimension « multinationale » (1)

- TVA suisse
- TVA européenne (UE = Union élargie = Europe des 25)
- Autres pays prévoyant un système d'impôt à la consommation
- Composante bidimensionnelle de l'activité commerciale internationale
- Malgré un fonds commun (6ème directive européenne), diversité significative des systèmes entre le régime fiscal suisse et le régime européen, voire même entre les différentes règles au sein de l'Union.
- Effet trompeur: sous des apparences similaires (voire des dénominations identiques) se cachent des concepts différents
- Double imposition, voire même double non imposition

II. Dimension « multinationale » (2)

- **Accord de coopération du 26 octobre 2004 entre la Suisse, la Communauté Européenne, et les Etats Membres de la Communauté Européenne pour lutter contre la fraude et toute autre activité illégale portant atteinte à leurs intérêts financiers (FF 2004 6127).**
- **Message du Conseil fédéral du 1er octobre 2004 (FF 2004 5593).**
- **Délai référendaire expirant le 31 mars 2005.**
- **But: étendre l'assistance administrative et l'entraide judiciaire en matière pénale dans le domaine des échanges de biens ou de services qui s'effectuent en violation de la législation fiscale en matière de TVA, indépendamment du passage (départ, destination ou transit) ou non des marchandises ou des services par le territoire des parties contractantes.**
- **Absence de rétroactivité: s'applique aux infractions commises dès le 27 avril 2005 uniquement.**

II. Dimension « multinationale » (3)

- Portée de l'Accord de coopération:
 - Assistance mutuelle (art. 8)
 - Communication sur demande de tous renseignements de nature à prévenir, rechercher et réprimer les activités illégales (art. 12)
 - Recherches administratives y relatives (art. 12)
 - Collaboration en matière d'enquête (art. 15)
 - Offre spontanée d'assistance (art. 20) – Réserve CH !
 - Recouvrement de créances pour autorités étrangères
- Important: Pas d'effets réflexes en matière d'impôts directs (principe de la spécialité (art. 2 al. 4 et 9; Message CF p. 5812)).
- Nouveauté significative – Quid en pratique ?

III. Cas d'illustration (1)

Aperçu des thèmes traités:

- *Preuve de l'exportation (livraison de biens)*
- *Importation de biens (nouvelle pratique)*
- *Localisation des prestations de services*
- *Acquisition de prestations de services*
- *Déduction de l'impôt préalable (exigences formelles)*
- *Refacturation de frais*
- *Sociétés de services*
- *Services financiers*
- *Opérations en chaîne au sein de l'UE (illustration du caractère international de la TVA)*

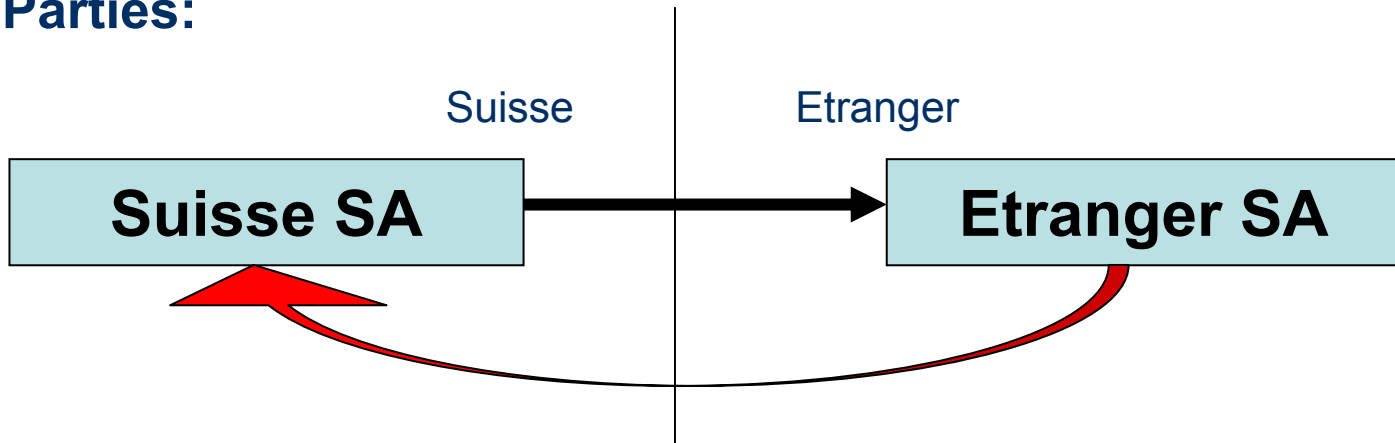
III. Cas d'illustration (2)

Méthode :

- Présentation d'un bref état de fait.
- Analyse juridique succincte avec renvoi au texte légal, aux instructions et autres brochures de l'AFC, et/ou à la jurisprudence.

Activité commerciale internationale:

- Livraisons et/ou prestations de services transfrontalières.
- Parties:



1. *Preuve de l'exportation au moyen de « faux » documents douaniers (19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA facture (pro forma) des biens pour CHF 110 à Etranger SA. Suisse SA fait constater dans les documents douaniers d'exportation ce même montant de CHF 110.
- La valeur réelle des biens est toutefois de CHF 100. Suisse SA ristourne CHF 10 à l'actionnaire de Etranger SA (= versement d'une commission sur un compte en Suisse ou en espèces à l'occasion d'une visite).
- But: créer une dépense justifiée pour Etranger SA.
- Cas de surfacturation à l'exportation.

Conséquences:

- Documents douaniers = « faux intellectuel » quant à la valeur des biens.
- La preuve de l'exportation est refusée.
- Livraison imposable ! (arrêt du TF du 06.03.2001, ASA 70 p. 690 ss)

2. *Preuve de l'exportation au moyen de « faux » documents douaniers (19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA facture des biens pour CHF 200 à Etranger SA (= valeur réelle).
- Suisse SA fait constater dans les documents douaniers d'exportation un prix de CHF 100 au moyen d'une facture *pro forma*.
- But: économiser les droits/TVA à l'importation.
- Cas de sous-facturation à l'exportation.

Conséquences:

- Documents douaniers = « faux intellectuel » quant à la valeur des biens.
- La preuve de l'exportation est refusée.
- Livraison imposable ! (arrêt du TF du 06.03.2001, ASA 70 p. 690 ss)

3. *Preuve de l'exportation au moyen de « faux » documents douaniers (19 al. 2 et 20 LTVA)*

Assouplissement de la pratique

- En cas de divergence entre la valeur effective et la valeur figurant sur le document d'exportation, l'exonération est également acquise si l'identification de la marchandise peut être constatée sur la base d'autres caractéristiques (description, quantité, poids, etc.)
- En cas de doute, livraison imposable (v. folio précédent)

4. Preuve de l'exportation au moyen de documents douaniers non originaux (19 al. 2 et 20 LTVA)

Etat de fait:

- Suisse SA vend des biens à Etranger SA (exportation).
- Suisse SA exonère la livraison.
- Pour preuve, elle conserve uniquement une copie des documents douaniers.

Conséquences:

- La preuve de l'exportation est (en principe) insuffisante.
- Exigence des documents timbrés en original (20 LTVA; Instructions chif. marg. 539 [Ins]).
- Livraison imposable ! (entre autres: CRC du 29.05.2002, JAAC 66.98)
- Exception: si utilisation du Modèle informatique 90 (pas timbré).

5. Exportation éludant le contrôle douanier / Absence de documents douaniers (19 al. 2 et 20 LTVA)

Etat de fait:

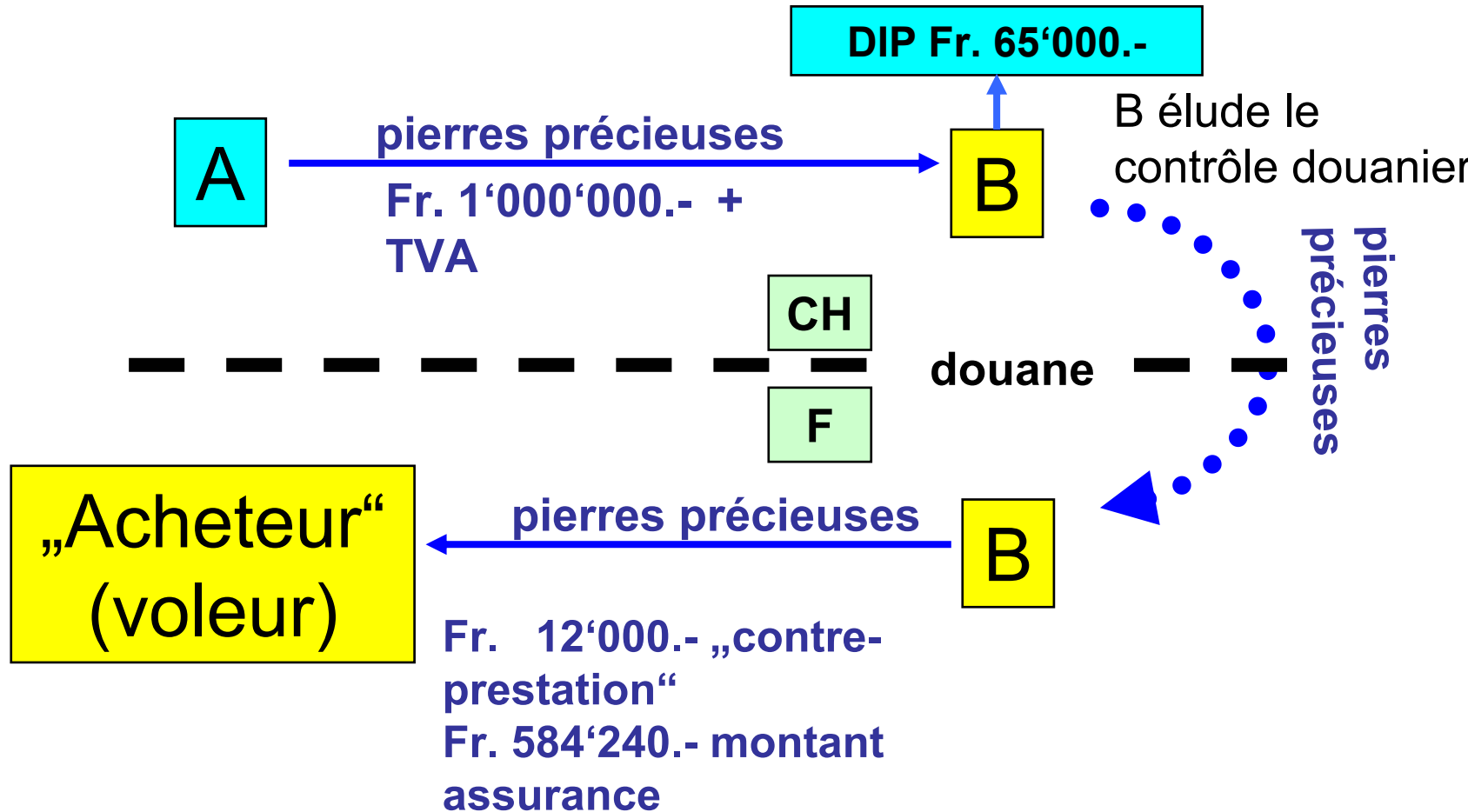
- Suisse SA vend des biens à Etranger SA.
- Bureaux de douane fermés / « Dédouanement » non documenté.
- Suisse SA se prévaut d'une attestation qui n'est pas un document douanier (Variante: une preuve à l'importation, soit un document étranger).

Conséquences:

- La preuve de l'exportation est refusée.
- Exportation ayant eu lieu en éludant le contrôle douanier (Ins. 550).
- Exigence des documents timbrés en original (Ins. 539).
- Livraison imposable (CRC du 22.11.2002)!

6. Exportation ayant eu lieu en éludant le contrôle douanier

Etat de fait:



6.bis *Exportation ayant eu lieu en éludant le contrôle douanier*

Conséquences:

- Vol (prouvé) d'une marchandise ne vaut pas opération effectuée à titre onéreux; indemnité d'assurance: dommages-intérêts au sens propre
- Il n'y a pas eu livraison sur le territoire suisse
- L'art. 38 al. 3 LTVA autorise la déduction de l'impôt préalable pour des activités au sens de l'art. 19 al. 2 LTVA (opérations exonérées):
 - art. 19 al. 2 chif. 1 LTVA: n'entre pas en considération, car pas de livraison sur territoire suisse;
 - art. 19 al. 2 chif. 4 LTVA: applicable, mais l'exonération est subordonnée au respect des formalités douanières; en l'espèce, contrôle douanier éludé
- Refus du droit à la déduction de l'impôt préalable (Arrêt du TF 2A.330/2002)

7. *Preuve de l'exportation en cas de location (simple) à destination de l'étranger (13, 19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA loue à Etranger SA, moyennant rémunération, une machine livrée depuis la Suisse (leasing par ex.), sans prestation d'installation.
- Suisse SA prouve l'exportation au moyen du livret ATA.

Conséquences:

- L'exportation n'est pas prouvée, le livret ATA ne vaut pas document douanier définitif et officiel dans un tel cas (Notice N° 5, § 7.2.2).
- La livraison est réalisée en Suisse, donc imposable !
- Exception: si les biens se trouvent déjà à l'étranger.



Si la « machine » est un moyen de transport, exportation impossible en cas de location = toujours imposable (19 al. 2 ch. 1 LTVA *a contrario*), même si utilisation à l'étranger (sauf si véhicules sur rails ou aéronefs).

8. *Preuve de l'exportation en cas de location, combinée à un contrat d'entreprise (13, 19 al. 2 et 20 LTVA)*

Etat de fait:

- Suisse SA loue à Etranger SA, moyennant rémunération, une construction temporaire (stand de foire par ex.) livrée depuis la Suisse.
- Dans le cadre d'un contrat d'entreprise, il est prévu que la construction soit installée sur place auprès de Etranger SA (= prestation d'installation).
- Suisse SA prouve l'exportation au moyen du livret ATA.

Conséquences:

- L'exportation du bien est prouvée, une copie du livret ATA suffit dans ce cas (Notice N° 5, § 7.3).
- Une copie du passavant ou de la prise en note à l'exportation serait aussi suffisante.
- La livraison est localisée au lieu du montage, donc «exonérée» (preuve selon Ins. 388, 579) !

9. Nouvelle pratique en matière d'importation; chif. 2.3.1

« Modifications de la pratique valables à partir du 01.01.05 »

Etat de fait:

- Suisse SA importe de la marchandise de l'étranger. Lors du dédouanement, le document d'importation est établi au nom du déclarant en douane. L'erreur est découverte 65 jours après le dédouanement.
- Suisse SA a-t-elle le droit à la déduction de l'impôt prélevé à l'importation? Le document d'importation peut-il être modifié?

Conséquences:

- Pas de modification du document d'importation (Ins 750)
- La déduction de l'impôt préalable est également autorisée lorsque le document douanier d'importation n'est pas établi au nom de l'assujetti, pour autant que:
 - il soit en possession du document d'importation original établi par la douane;
 - la facture soit établie à son nom et ait été inscrite dans sa comptabilité;
 - il puisse prouver que les biens importés ont été affectés à des fins imposables;
 - tout abus puisse être exclu.

10. Localisation des prestations de services – Cession de droits (7 et 14 LTVA)

Etat de fait:

- Suisse SA transfère à Etranger SA une gamme de produits, la liste des clients, ainsi que du savoir-faire et l'image de marque (dans le cadre d'un contrat de « franchising » par ex.).

Conséquences:

- Octroi ou cession de droits sur des biens immatériels = prestation de services selon 7 al. 2 LTVA.
- La livraison est « exonérée », car localisée au lieu du destinataire (14 al. 3 lit. a LTVA) !
- Preuves du siège social étranger du destinataire et de la nature des opérations nécessaires (Moyen: contrat ou facture détaillée; Ins 388).



Dans la situation inverse (cession des droits par Etranger SA), il y a importation de services sujette à déclaration, même en l'absence d'assujettissement « normal » (10 et 24 LTVA) !

11. Localisation des prestations de services – Management fees (7 et 14 LTVA) (TF du 31.03.2004, StR 04, p. 570)

Etat de fait:

- Suisse SA fournit un certain nombre de prestations de management (notamment comptabilité, statistiques, publicité, etc...) à une société du groupe, Etranger SA.
- Suisse SA est rémunérée sous forme de « management fees ». Il n'y a pas de contrat.

Conséquences:

- PS immatérielle localisée en principe au lieu du destinataire (14 al. 3 LTVA), donc « exonérée », uniquement si preuve suffisante.
- Preuve : facture avec renvoi à un contrat détaillé ou facture détaillée concernant les parties (nom et adresse du destinataire notamment), le genre/la nature et le volume des prestations, etc... (Notice n° 6; § 5.3.2)
- Si le destinataire est une société offshore passive, dominée par des ayant-droits économiques situés en Suisse, « Durchgriff » possible! (Brochure n° 14 Finance, § 5.4.; Notice n° 6, § 3.2.6)



12 . Localisation des prestations de services – Management fees (7 et 14 LTVA) – Etablissements stables étrangers

Etat de fait:

- Succursale Suisse de Etranger SA fournit un certain nombre de prestations de management (notamment comptabilité, statistiques, publicité, etc...) à son siège, Etranger SA.
- Succursale Suisse est rémunérée sous forme de « management fees ». Il n'y a pas de contrat.

Conséquences:

- Succursale Suisse = Etablissement stable (Ins. 8; Notice n° 6, § 1.4)
- Dans le trafic transfrontalier, échanges entre établissements stables et sièges = opérations externes, entre entités distinctes potentiellement sujettes à imposition (Notice n° 6, § 1.5 lit. b)
- Ici: prestations de services localisées au lieu du destinataire (14 al. 3 LTVA), donc « exonérées » si pièces justificatives suffisantes (cf. cas n° 11).
- Problème pratique (droit civil): contrat avec soi-même!



13. Prestations de services de nature financière au sein d'un groupe

Etat de fait:

- Suisse SA émet une garantie en faveur de sa société-mère, Etranger SA.
- Conformément aux principes généralement applicables dans le domaine (cf. notamment Directives OCDE en matière de prix de transfert, mais également impôts directs et IA), Suisse SA est dûment rémunérée pour cette prestation.

Conséquences:

- Opérations dans le domaine du marché des capitaux et visant à la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties (18 ch. 19 lit. b LTVA);
- Opérations exclues du champ de l'impôt, sans option possible en faveur de l'assujettissement (26 al. 1 LTVA);
- Réduction du droit à la déduction de l'impôt préalable (=REDIP) (38 al. 4 et 41 al. 1 LTVA).
- En l'absence de rémunération, REDIP aussi (33 al. 2 LTVA).

14. Acquisition de prestations de services – Facturation et déduction de l'impôt préalable (37 et 38 LTVA)

Etat de fait:

- Suisse SA acquiert pour plus de CHF 10'000/an des prestations de management (notamment comptabilité, statistiques, publicité, etc...) d'une société du groupe, Etranger SA.

Conséquences:

- Obligation de déclarer l'acquisition des PS imposables (10 et 24 LTVA).
- Si Suisse SA est un contribuable, déduction de l'impôt préalable (DIP) possible si affectation à des opérations soumises et si exigences formelles en matière de facturation sont respectées (37 LTVA):
 - Nom et adresse du prestataire étranger;
 - Nom et adresse du destinataire suisse;
 - Date/période et description (volume et genre) des PS,
 - Montant dû (AFC, site internet, renseignements juridiques facturation).

15. Déduction de l'impôt préalable / Exigences formelles relatives aux factures (37 et 38 LTVA)

Etat de fait:

- Suisse SA acquiert des services d'un tiers.
- Sur instructions de Suisse SA, le tiers destine sa facture à India Management SA, société de services (comptabilité) du groupe à l'étranger, avec le libellé suivant (sans aucune mention relative à Suisse SA) :
India Management SA
New Dehli Street, 1455
Bombay R-249848

Conséquences (TF du 31.03.2003/ 2A.406/2002):

- Violation des règles formelles de 37 LTVA / Obligation de vérification du destinataire de la facture.
- L'impôt préalable ne peut être déduit ! Si facture payée, pas de correction possible (usage limité des formulaires n° 1310 & 1550).
- Solution:



Suisse SA / Fribourg (CH)
p.a. India Management SA
New Dehli Street, 1455
Bombay R-249848

Etat de fait:

- Fribourg SA à **Fribourg** détient une fabrique située à Romont (établissement secondaire). Cette fabrique n'est pas inscrite au Registre du commerce (ni au registre des contribuables TVA).
- Les fournisseurs de la fabrique lui adressent directement leur facture: Fribourg SA, **Romont**.
- Fribourg SA (assujettie TVA) peut-elle faire valoir la déduction de l'impôt préalable.

Conséquences:

- Examen de la facture avant paiement selon Ins 807, Communication de la pratique du 30 janvier 2004
- Selon la nouvelle pratique l'impôt préalable peut être déduit à condition
 - que les autres conditions qui figurent à l'article 37 alinéa 1 LTVA soient remplies;
 - qu'il s'agisse clairement d'une dépense justifiée par l'usage commercial;
 - que la facture ait été comptabilisée;
 - qu'il n'y ait pas d'abus.
- § 2.1.2 « Modifications de la pratique valables à partir du 01.01.05 »

17. Refacturation

Etat de fait:

- Suisse SA acquiert de tiers situés en Suisse divers services:
 - Conseils juridiques et fiscaux ;
 - Prestations de publicités ;
 - Prestations de stockage et de service logistique en Suisse;
 - Prestations de transport en Suisse.
- Suisse SA refacture en son nom de manière forfaitaire (en bloc) les frais correspondant à Etranger SA, bénéficiaire effectif des services et n'apparaissant pas vis-à-vis des prestataires.

Conséquences :

- Représentation indirecte (11 al. 2 LTVA)
- Suisse SA offre une prestation de services dont le genre n'est pas spécifié et donc localisée au lieu du prestataire, soit ici en Suisse (14 al. 1 LTVA)
- Prestations de services imposables, indépendamment du fait que certains des services refacturés seraient, pris individuellement, localisés selon 14 al. 3 LTVA !



18. Refacturation (Variante)

Etat de fait:

- Suisse SA acquiert de tiers situés en Suisse divers services:
 - Conseils juridiques et fiscaux ;
 - Prestations de publicités ;
 - Prestations de stockage et de service logistique en Suisse;
 - Prestations de transport en Suisse.
- Suisse SA refacture à Etranger SA les frais correspondant de manière distincte, au moyen de factures individualisées pour chaque type de services, sur la base d'un contrat de refacturation détaillant les divers services fournis par Suisse SA.

Conséquences :

- Représentation indirecte (11 al. 2 LTVA)
- Suisse SA offre des prestations de services dont le genre est spécifié dans chacune des factures; elles ne forment pas dans le cas présent une prestation homogène (unité de la prestation).
- La nature des prestations facturées et refacturées reste identique.
- Chaque prestation est donc localisée conformément aux règles qui lui sont applicables (14 LTVA).

19. Sociétés de services (Régime « costs + 5 % » pour IFD/ICC)

Etat de fait:

- Suisse SA est une société de services qui fournit des prestations multiples à des sociétés du groupe situées à l'étranger.
- Aux fins de l'IFD/ICC, Suisse SA est au bénéfice d'un ruling fiscal qui prévoit que sa rémunération corresponde à la totalité de ses charges, plus une marge de 5% (« costs + 5 % »).
- Au terme de chaque exercice, Suisse SA établit la somme des coûts encourus et fait apparaître dans ses comptes un produit lui permettant de réaliser cette marge.
- Ce produit fait l'objet d'une facturation forfaitaire.

Conséquences :

- Suisse SA offre des prestations de services dont la nature n'est pas spécifiée.
- Ces services tombent donc sous le coup de la règle générale de l'article 14 al. 1 LTVA et sont donc localisés au lieu du prestataire.
- Le chiffre d'affaires y relatif est donc imposable dans son intégralité !



Etat de fait:

- Suisse SA acquiert auprès de Italie SA (livraison n° 1) des biens qu'elle revend à UK SA (livraison n° 2).
- Les biens sont transportés sur ordre de Suisse SA entre l'Italie et le UK (sans passer par la Suisse).

Conséquences :

- Livraison n° 1 = livraison sans transport imposable car en Italie. Assujettissement nécessaire de Suisse SA pour récupérer l'impôt préalable.
- Livraison n° 2 = livraison avec transport en principe imposable en Italie, car début du transport en Italie.
- Assujettissement obligatoire de Suisse SA en Italie.
- Toutefois, livraison intra-communautaire (= LIC), en principe exonérée dans le chef du vendeur et soumise à l'impôt sur l'acquisition intra-communautaire de biens (=AIC) (art. 28c Directive).
- AIC = mécanisme particulier de taxation, i.e. procédure de déclaration (pas de « cash out », mais un « reverse charge mechanism ») (art. 28a Directive)!
- Dans certains Etats: simplification ≡ double LIC !

21. *Opérations au sein de l'EU – Dimension multinationale de la TVA*

Etat de fait:

- Suisse SA acquiert auprès de France SA (livraison n° 1) des biens qu'elle revend à Allemagne SA (livraison n° 2).
- Les biens sont transportés directement par France SA entre la France et l'Allemagne (sans passer par la Suisse).

Conséquences :

- Livraison n° 1 = LIC avec transport exonérée pour autant que Suisse SA est un contribuable TVA européen.
- Livraison n° 2 = en principe, livraison sans transport imposable en Allemagne, car transfert de propriété en Allemagne, après le transport.
- En principe, assujettissement obligatoire de Suisse SA en Allemagne (idem dans les 25 pays de l'Union!).
- Toutefois, si Suisse SA déjà contribuable TVA en Italie par ex., simplification = double LIC, soumise à l'impôt sur l'acquisition intra-communautaire de biens dans le chef de Allemagne SA (=AIC) (art. 28c Directive).
- Mention particulière sur la facture de Suisse SA: « Opération triangulaire intracommunautaire. TVA due par le bénéficiaire ».

22. Opérations au sein de l'EU – Dimension multinationale de la TVA (Variante)

Etat de fait:

- Suisse SA vend à UK SA (L. n° 2) des biens qu'elle se procure auprès de France SA (L. n° 1). UK SA les revend à son tour à Italie SA (L. n° 3).
- Les biens sont transportés sur ordre de UK SA directement entre la France et l'Italie (sans passer par la Suisse).

Conséquences :

- Livraison n° 1: livraison domestique sans transport en France qui conduit à l'assujettissement de Suisse SA en France.
- Livraison n° 2: LIC par Suisse SA avec transport entre la France et l'Italie, exonérée pour Suisse SA et imposable pour UK SA (= AIC).
- Livraison n° 3: livraison domestique sans transport en Italie entre UK SA et Italie SA, imposable.

Conclusion:

- Dans une transaction en chaîne au sein de l'EU, une seule LIC exonérée. Toutes les autres livraisons sont domestiques et donc imposables.

Discussion

-

Questions ?

Merci de votre attention !

Monsieur David Python (AFC, Berne) &

Me Daniel Schafer (Lenz & Staehelin, Genève et Fribourg)

